

## ORZECZENIE

### Główniej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych

Warszawa, 26 czerwca 2023 r.

Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych  
w składzie:

|                        |              |                                 |
|------------------------|--------------|---------------------------------|
| <b>Przewodniczący:</b> | Członek GKO: | <b>Marek Głuch</b>              |
| <b>Członkowie:</b>     | Członek GKO: | <b>Robert Lizak</b>             |
|                        | Członek GKO: | <b>Artur Chełstowski (spr.)</b> |
| <b>Protokolant:</b>    |              | <b>Dorota Machnicka</b>         |

Przy udziale Zastępcy Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych Damiana Grzelki, po rozpoznaniu na rozprawie 26 czerwca 2023 r. odwołania wniesionego przez Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych na niekorzyść Pani (...) (zam. ul. (...), (...)) pełniącej w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Wicestarosty Powiatu (...) oraz Pana (...) (zam. ul. (...), (...)) - pełniącego w czasie naruszenia dyscypliny finansów publicznych funkcję Starosty Powiatu (...), od orzeczenia Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi z 26 września 2022 r., sygn. akt: NDB-50/Ł/5/2022, którym uniewinniono:

**Panią (...)** od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>1</sup>, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27ZZ - z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami za okres od początku roku do końca IV kwartału 2018 r. sporządzonym w dniu 5 lutego 2019 r. danych

---

<sup>1</sup> ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289 z późn. zm.) – zwana dalej uondfp

niezgodnych z ewidencją księgową, w zakresie należności wykazanych w dziale 700, rozdział 70005, § 0920, które nie zostały wykazane w pełnej wysokości w stosunku do wartości wynikających z ewidencji księgowej; w powyższym sprawozdaniu wykazano należności (w tym zaległości) w kwocie 109.916,63 zł wynikające z konta 221-P-70005-0920, natomiast nie wykazano należności w kwocie 2.640.771,73 zł ujętych na koncie 226-P-70005-0920 z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa. Wykazanie w powyższym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej naruszało postanowienia § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>2</sup> - na dzień popełnienia czynu,

**Pana (...)** od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, określonego w art. 18 pkt 2 uodnfp, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27ZZ - sprawozdaniu z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami za okres od początku roku do końca IV kwartału 2019 r. sporządzonym w dniu 4 lutego 2020 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową, w zakresie należności wykazanych w dziale 700, rozdział 70005, § 0920, które nie zostały wykazane w pełnej wysokości w stosunku do wartości wynikających z ewidencji księgowej; w sprawozdaniu wykazano należności (w tym zaległości) w kwocie 71.197,29 zł wynikające z konta 221-P-70005-0920, natomiast nie wykazano należności w kwocie 2.903.312,07 zł ujętych na koncie 226-P-70005-0920 z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa; wykazanie w powyższym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej naruszało postanowienia § 9 ust.2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej - na dzień popełnienia czynu;  
Komisja Orzekająca I instancji orzekła, że koszty postępowania ponosi Skarb Państwa

---

<sup>2</sup> rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz.U. z 2020r. poz. 1564 ze zm.)

## **orzeka**

**na podstawie art. 147 ust. 1 pkt 1 utrzymuje w mocy zaskarżone orzeczenie.**

## **Pouczenie:**

Orzeczenie niniejsze jest prawomocne w dniu jego wydania. Na niniejsze orzeczenie – w terminie 30 dni od dnia jego doręczenia – służy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie; skargę wnosi się za pośrednictwem Głównej Komisji Orzekającej.

## **Uzasadnienie**

Regionalna Komisja Orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi, (zwana dalej RKO), rozpoznawała sprawę z wniosku Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 26 stycznia 2022 r. sporządzonego w oparciu o zawiadomienia złożone przez p.o. (...). W powyższym wniosku Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych (dalej: „Rzecznik”) wniósł o ukaranie:

1. Obwinionej (...) – pełniącej funkcję Wicestarosty Powiatu (...), za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 uodnfp, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27ZZ – z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami za okres od początku roku do końca IV kwartału 2018 r. sporządzonym w dniu 5 lutego 2019 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową, w zakresie należności wykazanych w dziale 700, rozdział 70005, § 0920, które nie zostały wykazane w pełnej wysokości w stosunku do wartości wynikających z ewidencji księgowej. W powyższym sprawozdaniu wykazano należności (w tym zaległości) w kwocie 109.916,63 zł wynikające z konta 221-P-70005-0920, natomiast nie wykazano należności w kwocie 2.640.771,73 zł ujętych na koncie 226-P-70005-0920 z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa. Wykazanie w powyższym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej

naruszało postanowienia § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zwane dalej rozporządzeniem, zgodnie z którym kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

2. Obwinionego (...) – pełniącego funkcję Starosty Powiatu (...), za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 18 pkt 2 uodnfp, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, „poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27ZZ – sprawozdaniu z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami za okres od początku roku do końca IV kwartału 2019 r. sporządzonym w dniu 4 lutego 2020 r. danych niezgodnych z ewidencją księgową, w zakresie należności wykazanych w dziale 700, rozdział 70005, § 0920, które nie zostały wykazane w pełnej wysokości w stosunku do wartości wynikających z ewidencji księgowej. W sprawozdaniu wykazano należności (w tym zaległości) w kwocie 71.197,29 zł wynikające z konta 221-P-70005-0920, natomiast nie wykazano należności w kwocie 2.903.312,07 zł ujętych na koncie 226-P-70005-0920 z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa. Wykazanie w powyższym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej naruszało postanowienia § 9 ust. 2 rozporządzenia, zgodnie z którym kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

W związku z zarzucanymi czynami Rzecznik wniósł o wymierzenie Obwinionym kary upomnienia.

Z ustaleń poczynionych przez Zawiadamiającego o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych wynika, że Starostwo Powiatowe w (...) w sprawozdaniu Rb-27ZZ z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami za okres od początku roku do końca IV kwartału 2018 r., sporządzonym w dniu 5 lutego 2019 r., wykazało w dziale 700,

rozdziale 70005, § 0920, należności w kwocie 109.916,63 zł wynikające z konta 221-P-70005-0920, natomiast nie wykazało należności w kwocie 2.640.771,73 zł ujętych na koncie 226-P-70005-0920 (Długoterminowe należności budżetowe) z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa. Ponadto, w sprawozdaniu Rb-27ZZ za okres od początku roku do końca IV kwartału 2019 r., sporządzonym w dniu 4 lutego 2020 r., wykazało w dziale 700, rozdziale 70005, § 0920, należności w kwocie 71.197,29 zł wynikające z konta 221-P-70005-0920, natomiast nie wykazało należności w kwocie 2.903.312,07 zł ujętych na koncie 226-P-70005-0920 z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa. Zdaniem Zawiadamiającego, odsetki wymagalne od dnia ich naliczenia stanowią należności krótkoterminowe, zgodnie z definicją określoną w art. 3 ust. 1 pkt 18 ustawy o rachunkowości<sup>3</sup>, wobec czego należało dokonać analizy ksiąg rachunkowych i zidentyfikować wszystkie operacje, które podlegały wykazaniu w sprawozdaniu Rb-27ZZ, a następnie przenieść je do sprawozdania. Powyższe, jak wskazał zawiadamiający, naruszało postanowienia § 6 załącznika nr 36 do rozporządzenia, gdzie wskazano, że w sprawozdaniach Rb-27ZZ w kolumnie „Należności” wykazuje się salda początkowe (należności pozostałych do zapłaty zmniejszone o nadpłaty) powiększone o kwoty przypisów należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypada na dany rok budżetowy, zaś w odpowiednich kolumnach dotyczących salda końcowego wykazuje się należności pozostałe do zapłaty, w tym zaległości (należności pozostałe do zapłaty, których termin zapłaty minął).

Rzecznik, w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego potwierdził powyższe ustalenia. Na koncie 226-P-70005-0920, zarówno w roku 2018, jak i w roku 2019, ewidencjonowane były odsetki naliczane od opłat z tytułu: czynszu dzierżawnego, użytkowania wieczystego, przekształcenia użytkowania wieczystego, odpłatnego nabycia. Po stronie Wn tegoż konta dokonywano przypisu odsetek od zaległości, natomiast po stronie Ma ewidencjonowano przeksięgowanie odsetek od zaległości na należności krótkoterminowe w związku z dokonanymi wpłatami, co następowało w korespondencji ze stroną Wn konta 221- P-70005-0920. W sprawozdaniach Rb-27ZZ wg stanu na dzień 31 grudnia 2018 r. i na dzień 31 grudnia 2019 r. w części dotyczącej klasyfikacji budżetowej

---

<sup>3</sup> ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 poz.120 z późn. zm.) zwana dalej „uor”

dział 700, rozdział 70005, § 0920, wykazane zostały jedynie należności ujęte na poszczególnych kontach analitycznych do konta 221-P-70005-0920, natomiast nie zostały wykazane należności wynikające z salda Wn konta 226-P-70005-0920. Rzecznik uznał, że w sprawozdaniach Rb-27ZZ wykazano dane niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, co naruszyło postanowienia § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

We wniosku o ukaranie Rzecznik zwrócił uwagę na kwestie definicji należności krótkoterminowych, długoterminowych oraz prawidłowości księgowania odsetek w Starostwie Powiatowym w (...). Zdaniem Rzecznika, zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 18 uor, należności krótkoterminowe to należności, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Wobec czego, należności długoterminowe są roszczeniami, które nie spełniają kryteriów zaliczania ich do należności krótkoterminowych i tym samym stają się wymagalne po 12 miesiącach od dnia bilansowego, tj. termin ich spłaty przypada w okresie dłuższym niż rok, licząc od dnia bilansowego. Zatem należnościami długoterminowymi będą należności, których termin zapłaty nie przypada na rok bilansowy, oraz rok następny, lecz na lata kolejne. Wobec powyższego odsetki od zaległości nie są należnościami długoterminowymi a należnościami krótkoterminowymi, gdyż ich wymagalność następuje z chwilą naliczenia. Zgodnie z pkt 30 i 35 załącznika nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont<sup>4</sup> (...) konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” służy do ewidencji należności jednostek z tytułu dochodów budżetowych. Ewidencja szczegółowa do konta 221 powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej oraz budżetów, których należności dotyczą. Ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji budżetowej może być też stosowana alternatywnie na kontach korespondujących z kontem należności z tytułu dochodów budżetowych. Konto 221 może wykazywać dwa salda. Saldo

---

<sup>4</sup> rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.

w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342)

Wn oznacza stan należności z tytułu dochodów budżetowych, a saldo Ma stan zobowiązań jednostki budżetowej z tytułu nadpłat w tych dochodach. Natomiast konto 226 „Długoterminowe należności budżetowe” służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem. Na stronie Wn konta 226 ujmuje się w szczególności długoterminowe należności, w korespondencji z kontem 840, a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych, w korespondencji z kontem 221. Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych należności. Zatem odsetki od zaległości, stanowiące jednocześnie należności budżetowe, winny być ewidencjonowane na koncie 221, a nie jak w księgach rachunkowych Starostwa Powiatowego w (...) na koncie 226, gdyż nie są należnościami długoterminowymi. W rozdziale 2 stanowiącym opis sporządzania sprawozdania Rb-27ZZ zawartym w załączniku nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w § 6 ust. 1 pkt 2 i 5 wskazano, że w kolumnie „Należności” wykazuje się salda początkowe (należności pozostałych do zapłaty zmniejszone o nadpłaty), powiększone o kwoty przypisów należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypada na dany rok budżetowy, po zmniejszeniu ich o kwoty odpisów, z uwzględnieniem § 3 ust. 6; jeżeli kwota nadpłat i odpisów przewyższa kwotę należności pozostałych do zapłaty i przypisów, to różnicę wykazuje się jako liczbę ujemną; w odpowiednich kolumnach dotyczących salda końcowego wykazuje się należności pozostałe do zapłaty, w tym zaległości (należności pozostałe do zapłaty, których termin zapłaty minął) oraz nadpłaty (kwoty nadpłacone). Powyższy opis wskazuje, że w sprawozdaniu budżetowym Rb-27ZZ należy wykazać należności, których termin płatności przypada na dany rok budżetowy. Do takich należności należą m.in. odsetki od zaległości. Odsetki te mimo faktu, że są należnościami krótkoterminowymi, bez względu na którym koncie są ujmowane, winny zostać wykazane w sprawozdaniu Rb-27ZZ zgodnie z ww. zasadą określoną w § 6 ust. 1 pkt 2 i 5 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Rzecznik uznał, że wprowadzone przez Starostwo Powiatowe w (...) zasady funkcjonowania konta 226, przeznaczonego do ewidencjonowania należności długoterminowych, są sprzeczne z samą zasadą należności długoterminowych, jak również nie odpowiadają opisowi konta 226 zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont

(...). Należności trudno ściągalne objęte egzekucją, jak również odsetki od tych należności, winny być ujmowane na koncie 221, a nie na koncie 226.

Z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że wskazany opis konta 226 został zmieniony zarządzeniem nr 27/21 Starosty (...) z dnia 9 kwietnia 2021 r. w sprawie zmiany dokumentacji określającej zasady prowadzenia rachunkowości w Starostwie Powiatowym w (...), jak również, że w trakcie kontroli NIK skorygowano zapisy w ewidencji księgowej roku 2020 poprzez przeksięgowanie odsetek z konta 226 na konto 221 oraz dokonano korekty sprawozdania Rb-27ZZ za okres od początku roku do końca IV kwartału roku 2020.

W postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonym przez Rzecznika, oraz w postępowaniu prowadzonym przed RKO wyjaśnienia złożyli Obwinieni i podkreślali między innymi fachowość osób pracujących w Powiecie a zajmujących się sprawami finansowymi, oraz brak zgłaszanych problemów dotyczących sprawozdań przygotowywanych przez Wydział Finansowy Starostwa. Obwinieni nie zgodzili się z zarzutami i twierdzeniami stawianymi przez NIK i Rzecznika. Według ich wiedzy, dane zawarte w sprawozdaniu były właściwe i zgodne z danymi zawartymi w ewidencji księgowej. W sprawozdaniach Rb-27ZZ miano nie wykazać należności i zaległości w kwotach odpowiednio: 2.640,8 tys. zł, 2.903,3 tys. zł i 3.117,8 tys. zł z tytułu odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa. Podkreślali, że kwoty te ujęte były w ewidencji księgowej prowadzonej przez Wydział Finansowy Starostwa. Wskazane wyżej kwoty z tytułu odsetek zapisano na koncie przeznaczonym do należności długoterminowych, podczas gdy kontrolerzy NIK uznali, że winny się one znajdować na koncie przeznaczonym dla należności krótkoterminowych. W sprawozdaniu Rb-27ZZ nie są jednak ujmowane należności długoterminowe. Tym samym należności długoterminowe w postaci wspomnianych odsetek od nieuregulowanych opłat za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa nie mogły zostać umieszczone w żadnym ze sprawozdań. Nie było to możliwe choćby ze względu na strukturę tego sprawozdania nieprzewidującą fizycznie możliwości umieszczenia w nim należności długoterminowych. Zdaniem Obwinionych, przedstawione sprawozdania nie wskazywały, by mogły zawierać błędy lub jakiegokolwiek uchybienia, które uniemożliwiałyby ich podpisanie. Zastrzeżenia kontrolerów NIK zostały omówione ze Skarbnikiem Starostwa i Naczelniczką Wydziału Finansowego Starostwa i z rozmowy wynikało, że ewidencja księgowa prowadzona była prawidłowo, a umieszczenie odsetek od nieuregulowanych opłat



za udostępnione nieruchomości Skarbu Państwa na koncie przeznaczonym dla zaległości długoterminowych było zabiegiem prawidłowym. Ujęcie tych odsetek jako należności długoterminowych wynikało z tego, że były one de facto nieściągalne, a zatem z dużym prawdopodobieństwem, graniczącym z pewnością, ich pozyskanie w ciągu jednego roku, a nawet w bliżej nieokreślonej przyszłości nie było możliwe. Świadczą o tym choćby prowadzone bez skutku postępowania egzekucyjne. Do należności długoterminowych zaliczone zostały należności z tytułu odsetek o mniejszym stopniu prawdopodobieństwa wyegzekwowania, z których zapłatą dłużnik zalega, a analiza procesu windykacji i oceny sytuacji majątkowej oraz finansowej dłużnika wskazuje, że spłata należności następuje w niewielkim stopniu, co potwierdza w tych konkretnych przypadkach stosunek kwot wyegzekwowanych do pełnej zaległości dłużnika, w tym także do odsetek. W przypadkach, które stały się przedmiotem zastrzeżeń kontrolerów NIK, odsetki były praktycznie nieściągalne. Dlatego potraktowano je jako należności długoterminowe. To z kolei sprawiło, że zostały one ujęte w ewidencji księgowej na koncie przeznaczonym dla należności długoterminowych, a nie krótkoterminowych, co jest zgodne z przyjętymi zasadami rachunkowości w Starostwie Powiatowym w (...). Takie ich umiejscowienie w ewidencji księgowej nie zaciemniało rzeczywistego obrazu finansów (...) i Skarbu Państwa. W przeciwnym razie obraz ten odbiegałby od rzeczywistości. Nie zmienia tego faktu okoliczność złożenia stosownej korekty, co nastąpiło wyłącznie wskutek chęci ograniczenia ewentualnego ryzyka nieprzyznania racji stanowisku prezentowanemu przez Powiat. Obwinieni jako dowód w sprawie załączyli opinię pracowników Wydziału Zarządzania, Katedry Rachunkowości Uniwersytetu (...) dotyczącą zasad ujmowania w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniu budżetowym Rb-27ZZ (...) w latach 2018-2019 należności z tytułu odsetek od nieterminowo regulowanych „trudno ściągalnych” należności. W trakcie postępowania przed RKO zeznania złożyły Skarbnik Powiatu i Naczelnik Wydziału Finansowego Starostwa, podkreślały, że nie miały żadnych wątpliwości co do prawidłowości sporządzanych sprawozdań, tym bardziej, że zarówno NIK, jak i Regionalna Izba Obrachunkowa w czasie wcześniej przeprowadzanych kontroli nie kwestionowały sposobu księgowania trudno ściągalnych należności. Na poparcie tych twierdzeń Obwinieni, jako dowód w sprawie, złożyli Protokół kontroli Najwyższej Izby Kontroli przeprowadzonej na przełomie roku 2010 i 2011, oraz Protokół kontroli gospodarki

finansowej i zamówień publicznych prowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Łodzi w okresie od 28 czerwca do 9 sierpnia 2021 r.

Na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie i poczynionych ustaleń Skład Orzekający RKO zważył, co następuje.

W pierwszej kolejności RKO, kierując się art. 24 ust. 1 uondfp, dokonał analizy prawa międzyczasowego obowiązującego w przedmiotowej sprawie w okresie od czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych do czasu orzekania. Co prawda w chwili orzekania obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, jednakże jego zapisy w § 9 ust. 2 są tożsame z zapisami § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej – obowiązującego w dniu popełnienia czynu, tak więc art. 24 ust. 1 uondfp nie ma znaczenia dla Obwinionych.

RKO nie podzieliła stanowiska Rzecznika zajętego w niniejszej sprawie. Zgodnie z art. 18 pkt 2 uondfp zarzut stawiany Obwinionym dotyczył naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowywania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Jednak podstawową kwestią zarzutów przedstawionych w zawiadomieniu o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych i w konsekwencji we wniosku o ukaranie jest prawidłowość księgowania odsetek ustawowych od należności trudno ściągalnych lub nieściągalnych. Zdaniem RKO, oparcie zarzutów wobec Obwinionych na wadliwej kwalifikacji tych należności jako długoterminowych i wadliwym zaksięgowaniu na koncie 226, zamiast 221, nie może prowadzić do ukarania Obwinionych w oparciu o art. 18 pkt 2 uondfp. Prawidłowość prowadzenia ewidencji księgowej jest poza zainteresowaniem ustawy i nie podlega penalizacji w przepisach tej ustawy. Nie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, gdy dane zawarte w sprawozdaniu są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, nawet gdy dane zawarte w ewidencji nie odzwierciedlają rzeczywistości. W sprawozdaniach podpisanych przez Obwinionych ujęto dane z konta 221, na którym księgowane są w Starostwie Powiatowym należności krótkoterminowe, pominięto zaś wielkości ujęte w Starostwie, zgodnie z Zakładowym planem kont, na koncie 226, jako należności długoterminowe. Orzekając o winie Obwinionych RKO podzielił w pełni stanowisko wynikające z Opinii Wydziału Zarządzania,

Katedry Rachunkowości Uniwersytetu (...), co do prawidłowości księgowania należności trudno ściągalnych i sporządzania sprawozdania Rb-27ZZ (...).

Oceniając zaistniały stan faktyczny, na podstawie art. 135 ust. 1, art. 78 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 78 ust.3 uodnfp, RKO uniewinniła Obwinionych od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, tj. popełnienia czynu określonego w art. 18 pkt 2 uodnfp, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, poprzez wykazanie w sprawozdaniu Rb-27ZZ – z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami danych niezgodnych z ewidencją księgową.

Od wydanego przez RKO orzeczenia odwołanie złożył Zastępca Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi, wnosząc o uchylenie przedmiotowego orzeczenia w zakresie wyżej wymienionego czynu oraz o przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez RKO, zarzucając orzeczeniu:

- 1) naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, poprzez nieprawidłowe ustalenie zaistniałego stanu faktycznego względem realizacji podstawowych celów sprawozdawczości;
- 2) naruszenie art. 137 ust. 2 uodnfp, poprzez zaniechanie w treści uzasadnienia orzeczenia wskazania:
  - a) faktów i okoliczności, które RKO uwzględniła wydając rozstrzygnięcie o przypisaniu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych albo uniewinnieniu bądź umorzeniu postępowania;
  - b) faktów, które RKO uznała za udowodnione lub nieudowodnione, wskazanie na jakich w tym względzie oparł się dowodach, oraz wyjaśnienie, dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych, wyjaśnienia podstawy prawnej orzeczenia, co uniemożliwia Zastępcy Rzecznika dokonanie merytorycznej oceny zasadności wydanego przez RKO orzeczenia;

- 3) naruszenie art. 89 ust. 1 uondfp, poprzez niewykonanie obowiązku wyczerpującego i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego złożonego przez Rzecznika wraz z wnioskiem o ukaranie.

**Główna Komisja Orzekająca (dalej: „GKO”) po rozpoznaniu sprawy na rozprawie w dniu 26 czerwca 2023 r. zważyła, co następuje.**

W pierwszej kolejności, zdaniem GKO, RKO w sposób prawidłowy i kompleksowy ustaliła stan faktyczny sprawy.

Ponadto, GKO stwierdziła, że RKO, zgodnie z art. 24 ust. 1 uondfp, określającym reguły intertemporalne stosowane w razie zmiany przepisów w okresie pomiędzy datą popełnienia zarzucanego we wniosku o ukaranie czynu a datą orzekania, zastosował do oceny rozpoznawanego czynu stan prawny obowiązujący w czasie orzekania, uznając, że przepisy obowiązujące w czasie ich popełnienia nie były względniejsze. W ocenie GKO, RKO słusznie nie podzieliła stanowiska Rzecznika zajętego w niniejszej sprawie. Zgodnie z art. 18 pkt 2 uondfp zarzut stawiany Obwinionym dotyczył naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowywania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Obwinieni podpisali i złożyli sprawozdania, których treść odpowiadała prowadzonej w Starostwie Powiatowym ewidencji księgowej. Odrębnym zagadnieniem jest kwestia prawidłowości owej ewidencji. Zawiadamiający oraz Rzecznik, formułowali zarzuty dotyczące naruszenia dyscypliny finansów publicznych podnosząc argument niewłaściwie, zdaniem Zawiadamiającego i Rzecznika, prowadzonej ewidencji księgowej a tym samym z tego wynikającej błędnej informacji przekazywanej w sprawozdaniu.

GKO w pełni podziela zdania, na które powoływał się Rzecznik, w odwołaniu odnosząc się do uprzednich rozstrzygnięć GKO, a mianowicie, że GKO w orzeczeniu z dnia 8 grudnia 2016 roku<sup>5</sup> zauważyła, że „sprawozdawczość budżetowa jest jednym z istotnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także podstawą oceny realizacji procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz podejmowania określonych decyzji dotyczących finansów publicznych. Wprawdzie nie doszło do uszczuplenia środków publicznych to jednak doszło do zakłócenia ładu finansów publicznych”. Podobne stanowisko zaprezentowane zostało już wcześniej przez GKO

---

<sup>5</sup> BDF1.4800.55.2016

w orzeczeniu podjętym w dniu 18 września 2008 roku<sup>6</sup>, wskazującym że „Szkoda dla finansów publicznych to nie tylko wymierna kwota pieniężna ale także, tak jak w tym przypadku, błędna informacja przekazywana dysponentowi wyższego stopnia o stanie wydatków i zobowiązań jednostek wydatkujących publiczne pieniądze. Brak prawdziwej i terminowej informacji wprowadza w błąd i może spowodować szkody i straty w finansach publicznych w znacznych rozmiarach.”.

Zarówno RKO w swoim orzeczeniu, jak i Obwinieni nie kwestionują istotności sprawozdawczości budżetowej. Jednakże rozszerzenie rozumienia czynu określonego w art. 18 pkt 2 uondfp na odpowiedzialność za nieprawidłowo, zdaniem Rzecznika, prowadzoną ewidencję księgową, w ocenie GKO jest nieuprawnione i zmienia literalne brzmienie przepisu sformułowanego przez ustawodawcę, który uznaje że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest wyłącznie niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Ustawodawca w tym przepisie nie doprecyzowuje, że sprawozdania mają być zgodne z prawidłowo prowadzoną ewidencją księgową. W ocenie GKO prawidłowość prowadzenia ewidencji księgowej jest poza zainteresowaniem ustawy i nie podlega penalizacji w przepisach uondfp. Nie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, gdy dane zawarte w sprawozdaniu są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, nawet gdy dane zawarte w ewidencji nie odzwierciedlają rzeczywistości. Odrębnym zagadnieniem jest ustalenie, czy dane wykazane w sprawozdaniach, zakwestionowanych przez NIK i stanowiących podstawę do stawiania zarzutów przez Rzecznika, są prawidłowe a ewidencja księgowa prowadzona w (...) jest zgodna z przepisami prawa. Obwinieni w trakcie procedowania sprawy przed RKO, dostarczyli „Opinię dotyczącą zasad ujmowania w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniu budżetowym RB-27ZZ (...) w latach 2018-2019 należności z tytułu odsetek od nieterminowo regulowanych „trudno ściągalnych” należności z tytułu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami” sporządzoną przez ekspertów z Wydziału Zarządzania, Katedry Rachunkowości Uniwersytetu (...) w kwietniu 2022 roku.

---

<sup>6</sup> BDF/GKO/4900-48/47/08/1930

W odwołaniu od orzeczenia RKO, Rzecznik kwestionuje możliwość uwzględnienia ocen wyrażonych w przywołanej opinii ze względu na sporządzenia jej po złożeniu przez Rzecznika wniosku o ukaranie, który to wniosek był podstawą jej sporządzenia i zdaniem Rzecznika, opinia sporządzona post factum nie będąca rekomendacjami do sposobu prowadzenia ewidencji księgowej i prawidłowości wykazania danych w sprawozdaniach stricte objętych wnioskiem nie może być podstawą do podejmowania decyzji przez RKO w analizie zaistnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych. W ocenie GKO jest to zarzut zupełnie nieuprawniony, gdyż przedmiotowa opinia odnosi się do oceny prawidłowości prowadzenia ewidencji księgowej, na podstawie analizy której został skierowany wniosek o ukaranie Obwinionych. Zgodnie z przywołaną opinią, która stanowi dowód w przedmiotowej sprawie, w jej wnioskach końcowych, autorzy stwierdzili, że:

- Ujęcie w ewidencji księgowej (...) w latach 2018 i 2019 należności z tytułu odsetek od nieterminowo regulowanych „trudno ściągalnych” należności z tytułu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami było prawidłowe.
- Ujęcie należności z tytułu odsetek od nieterminowo regulowanych „trudno ściągalnych” należności z tytułu dochodów budżetowych w sprawozdaniu budżetowym Rb-27ZZ (...) było prawidłowe i zgodne z ewidencją księgową.
- Zastosowane przez Starostwo podejście do sporządzania sprawozdania budżetowego nie tylko nie narusza dyscypliny finansów publicznych ale wręcz te finanse chroni – sprawozdanie dostarcza bowiem danych rzetelnych, które umożliwiają właściwe planowanie wydatków publicznych.
- Regulacje rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej są nieprecyzyjne odwołując się do ustawy o rachunkowości prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z odrębnymi przepisami dopuszczając dokonywanie przez kierownictwo jednostki wyboru rozwiązań w jej systemie rachunkowości (zgodnych z Ustawą).
- Kontrolerzy również NIK koncentrują się na formalnych aspektach, co jest zrozumiałe, ale akceptowalne jedynie w przypadkach bardzo precyzyjne określonych przepisów, co w omawianym przypadku nie ma miejsca.
- Regulator sprawozdawczości budżetowej powinien zdecydować, dając temu wyraz w swoich regulacjach, czy celem sprawozdania budżetowego Rb-27ZZ jest uzyskanie informacji o wszystkich należnościach wymagalnych, nawet takich, których ściągnięcie

jest praktycznie niemożliwe, czy tylko takich, które będą faktycznie spłacone w krótkim okresie co ma kluczowe znaczenie dla planowania wydatków budżetowych następnego roku i kolejnych.

Uwzględniając konkluzje przedstawione w opinii ekspertów z Uniwersytetu Łódzkiego, do których GKO się w pełni przychyła, oraz ustalony stan faktyczny przez RKO, Główna Komisja Orzekająca orzekła, jak w sentencji.